

IMPOSTE SUL REDDITO

Spese fuori tariffa deducibili salvo prova contraria

di Luigi Scappini

Ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, lettera a\), Tuir](#), si **deducono** dal reddito complessivo **Irpef**, **se non** deducibili in sede di **quantificazione** dei **singoli redditi** che concorrono a formarli, tra gli altri, *“i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica Amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati”*.

Ne deriva che si dovrà andare a vedere le regole specifiche delle varie categorie reddituali per comprendere se eventuali **oneri consortili** possono o meno essere oggetto di deduzione in sede di determinazione delle imposte dovute.

La norma di riferimento per quanto riguarda i **redditi fondiari**, è l'[articolo 28, Tuir](#) che disciplina, nello specifico, la modalità di **determinazione** del reddito **dominicale**, una delle due *species* in cui si divide il *genus* sopra richiamato.

Il comma 1 stabilisce che *“Il reddito dominicale è **determinato mediante** l'applicazione di **tariffe d'estimo** stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno”*.

In ragione di tale definizione, si deduce che, per **verificare** la **deducibilità** o meno di eventuali oneri consortili assolti, si dovrà aver **riguardo** non soltanto alla **normativa tributaria** testé richiamata, ma **anche**, per effetto proprio del rimando fatto da quest'ultima, anche alla **normativa catastale** e quindi al **R.D. 1539/1933** relativo all' *“Approvazione del regolamento per l'esecuzione delle disposizioni legislative sul riordinamento dell'imposta fondiaria”*.

Gli articoli relativi all'individuazione di quali siano le modalità di determinazione del reddito dominicale, per comprendere quindi se gli eventuali oneri sostenuti sono o meno stati già dedotti ai fini del calcolo dell'imponibile, sono rispettivamente gli [articoli 95, 96 e 97](#).

L'[articolo 95](#) stabilisce che le **tariffe d'estimo** debbono essere **rappresentative** della **parte dominicale** del **reddito medio ordinario continuativo** ottenibile dai terreni. A tal fine, per il corretto computo della redditività insita nel fondo in quanto tale, i **sistemi di coltivazione** presi a riferimento devono essere **ordinari** e **duraturi**, secondo gli usi e le consuetudini locali.

Il successivo [articolo 96](#) precisa come la **parte dominicale** delle tariffe d'estimo rappresenta la *“porzione del prodotto annuo totale spettante al proprietario come tale, ossia la rendita padronale lorda”*.

Affinché tale rendita sia **espressiva** dell'effettiva **redditività** dominicale del fondo, deve essere **presa al netto** delle **spese** imputabili al **capitale fondiario**, quali quelle di **amministrazione**, le **quote annue di reintegrazione** delle colture, le quote annue di **manutenzione** e di **perpetuità** dei fabbricati, dei manufatti ed in generale di tutte le **opere di sistemazione** e di **adattamento del terreno**.

Infine, per arrivare alla corretta quantificazione, il prodotto così ottenuto dovrà essere depurato anche delle spese di produzione.

Ai fini che qui competono, rileva quanto previsto dall'[articolo 97](#) che precisa come nelle spese sopra richiamate **vi rientrano** anche quelle relative alle opere di difesa, scolo e **bonifica**, e ai fitti o canoni d'acqua che sovente gravano in misura differente sulle particelle di una stessa qualità e classe, o gravano soltanto su una parte di esse.

Tuttavia, prosegue l'[articolo 97](#), affermando come tali spese, **di regola costituiscono speciali tariffe derivate** in quanto **non si conteggiano** in sede di determinazione della tariffa di ciascuna qualità e classe applicabili alle singole particelle per le quali dette spese si verificano.

Il **mancato conteggio** nell'ambito del calcolo generale della tariffa deriva proprio dalla riferibilità delle stesse a specifiche particelle, ragion per cui, comunemente vengono definite "**deduzioni fuori tariffa**" e trovano specifica indicazione negli atti catastali.

Tali spese, tra le quali si ricomprendono anche i **contributi** corrisposti ai consorzi di miglioramento fondiario, saranno quindi **deducibili** dalla base imponibile complessiva Irpef, ai sensi ed effetti di quanto previsto all'[articolo 10, comma 1, lettera a\), Tuir](#), in quanto, essendo speciali non si considerano prese in considerazione in sede di determinazione del reddito dominicale.

In tal senso si è espressa anche di recente la Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 5498/2017](#), confermando un filone giurisprudenziale ormai consolidato sul tema (cfr. [sentenze n. 4788/2011](#), n. 3356/2013 e n. 18747/2014).

In particolare, la Suprema Corte ha precisato come, per effetto dell'articolo 97 richiamato, le **spese "relative alle opere di difesa, scolo e bonifica (...) di regola non si conteggeranno nel determinare la tariffa di ciascuna qualità e classe", in base ai precedenti artt. 95 e 96, "ma si dedurranno dalla rendita unitaria delle qualità e classi applicabili alle singole particelle per le quali dette spese si verificano, formando così speciali tariffe derivate") - con la conseguenza che, avendo l'inclusione dei contributi "de quibus" nella ordinaria determinazione delle tariffe d'estimo natura di eccezione alla "regola", la stessa deve essere dedotta e dimostrata dalla parte interessata e, quindi, dall'ente impositore che neghi la deducibilità di tali spese dal reddito complessivo per avvenuta considerazione nella tariffa d'estimo applicata allo specifico terreno."**

In altri termini, in ragione del principio "*onus probandi et incubit qui agit, non qui negat*" **spetta**

all'**Agenzia** delle Entrate **dimostrare** l'**indeducibilità** dal reddito complessivo dei **contributi** consortili assolti per migliorie del fondo **in quanto già dedotti** in sede di determinazione del reddito dominicale dichiarato.

